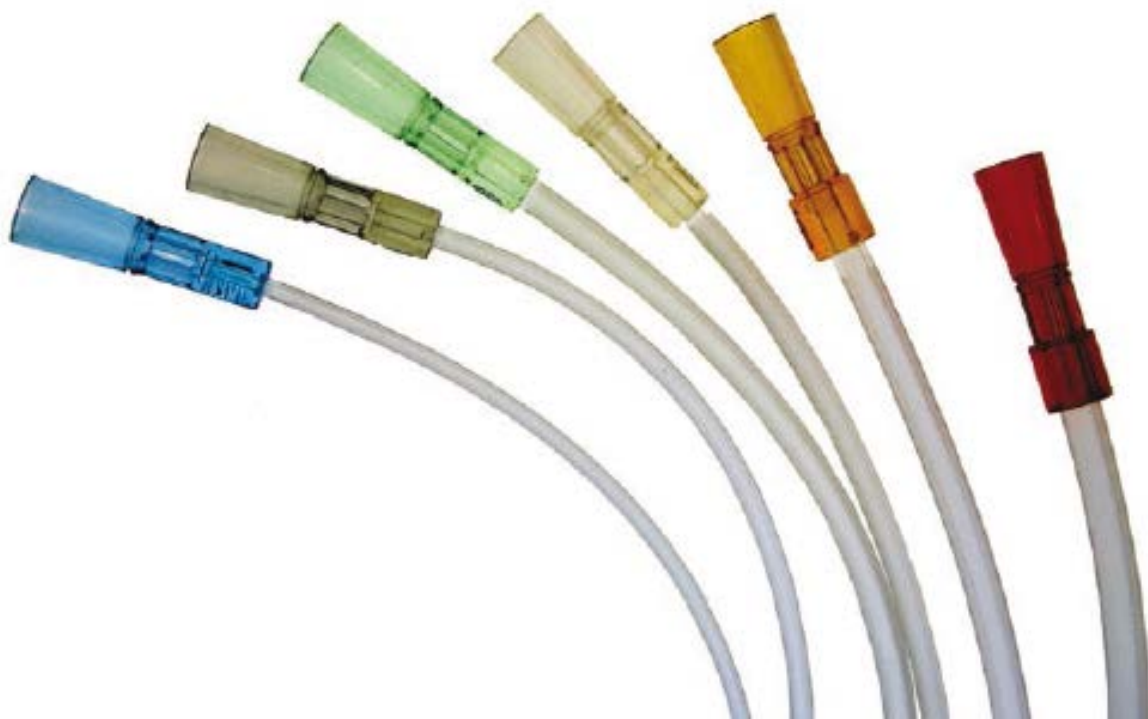


Implementación del IFRS (NIIF) 15 *Ingresos ordinarios provenientes de contratos con los clientes*

Una guía práctica para los problemas de implementación para el sector de productos y servicios industriales



Contenidos

| | |
|---|----|
| Acerca de esta guía | 1 |
| Vista de conjunto | 2 |
| Alcance y principio central | 4 |
| Los cinco pasos del modelo de reconocimiento de ingresos ordinarios | 5 |
| Áreas adicionales de orientación | 14 |
| Consideraciones adicionales | 16 |
| Revelaciones | 17 |
| Transición | 19 |
| Reflexiones finales y problemas más amplios | 21 |
| Contactos | 22 |

Acerca de esta guía

Ha sido emitido un nuevo estándar de contabilidad para el reconocimiento de los ingresos ordinarios, el IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* [NIIF 15 *Ingresos ordinarios provenientes de contratos con los clientes*] ('el estándar'). Para los contratos que estén dentro de su alcance, aplicará para los períodos de contabilidad de las entidades que comiencen después del 1 de enero de 2017 (con aplicación temprana permitida).

Si bien el 2017 de alguna manera puede verse lejano, la fecha de implementación ha sido establecida porque algunas entidades necesitarán tiempo importante para prepararse para el impacto del nuevo estándar. En algunos casos, el estándar requerirá cambios importantes del sistema o afectará de manera importante otros aspectos de las operaciones (e.g., controles y procesos internos, indicadores clave de desempeño, planes de compensación y bonos, acuerdos de pago con bancos, impuestos, etc.), y, por consiguiente, es imperativo que las entidades identifiquen temprano cualesquiera de tales impactos.

Esta guía tiene la intención de proporcionar una vista de conjunto de la aplicación del IFRS (NIIF) 15 en el sector de productos y servicios industriales. La orientación que aquí se proporciona no tiene la intención de ser exhaustiva, sino que busca destacar algunos de los problemas potenciales a considerar y señalar cómo se pueden enfocar esos problemas.

Tenemos la esperanza que usted encontrará útil esta guía de implementación y fomentamos que usted se acerque a uno de nuestros profesionales para apoyo adicional cuando sea necesario.

Vista de conjunto

La International Accounting Standards Board ('IASB') ha emitido un nuevo estándar sobre la contabilidad para el reconocimiento de los ingresos ordinarios, el IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers [NIIF 15 Ingresos ordinarios provenientes de contratos con los clientes] ('el estándar'), el cual será aplicable por las entidades que reporten de acuerdo con los International Financial Reporting Standards ('IFRS') [Normas internacionales de información financiera ('NIIF')] para los períodos que comiencen en o después del 1 de enero de 2017 con aplicación temprana permitida. El nuevo estándar es el resultado de un proyecto conjunto de IASB y la Financial Accounting Standards Board ('FASB') (colectivamente las 'Juntas') para desarrollar un conjunto convergido de principios de contabilidad a ser aplicado según tanto los IFRS (NIIF) como los principios de contabilidad generalmente aceptados de los Estados Unidos ('US GAAP'). La orientación es relevante a través de todas las industrias y para la mayoría de tipos de transacciones de ingresos ordinarios.

Como resultado de la emisión del IFRS (NIIF) 15, los siguientes requerimientos existentes en los IFRS (NIIF) han sido reemplazados:

- IAS (NIC) 11 *Contratos de construcción*;
- IAS (NIC) 18 *Ingresos ordinarios*;
- IFRIC (CINIIF) 13 *Programas de lealtad de los clientes*;
- IFRIC (CINIIF) 15 *Acuerdos para la construcción de inmuebles*;
- IFRIC (CINIIF) 18 *Transferencias de activos provenientes de los clientes*; y
- SIC 31 *Ingresos ordinarios – Transacciones de trueque que implican servicios de publicidad*

De un vistazo

| Requerimientos actuales | | Nuevos requerimientos | |
|--|--|---|---|
| Reconocimiento de ingresos ordinarios | | Ingresos ordinarios provenientes de contratos con los clientes | |
| IAS 11 | Contratos de construcción | IFRS 15 | Punto en el tiempo o con el tiempo |
| IAS 18 | Ventas de bienes | | |
| IAS 18 | Ventas de servicios | | |
| IFRIC 15 | Ventas de inmuebles | | |
| IAS 18 | Regalías | | Orientación nueva sobre ingresos ordinarios por regalías |
| IFRIC 13 | Programas de lealtad de los clientes | | Orientación nueva sobre opciones por bienes y servicios adicionales y roturas |
| IFRIC 18 | Transferencias de activos provenientes de los clientes | | Orientación sobre consideración que no es en efectivo |
| SIC 31 | Transacciones de trueque de publicidad | | |
| | Anteriormente poca orientación sobre los costos de obtener y cumplir un contrato | | Orientación nueva sobre los costos de obtener y cumplir un contrato |
| Otros ingresos ordinarios | | Otros ingresos ordinarios | |
| IAS 18 | Intereses | IAS 39 o | Intereses |
| IAS 18 | Dividendos | IFRS 9 | Dividendos |

El nuevo estándar esboza un solo modelo comprensivo de contabilidad para los ingresos ordinarios que surgen de contratos con los clientes. Con base en un modelo de cinco pasos, es más detallado y prescriptivo que la orientación existente. Hay dos impactos importantes que las entidades necesitarán considerar cuando implementen el nuevo estándar.

La oportunidad del reconocimiento de los ingresos ordinarios y de la utilidad

Si bien los anteriores IFRS (NIIF) permitían espacio suficiente para el juicio al idear y aplicar las políticas y prácticas del reconocimiento de los ingresos ordinarios, el IFRS (NIIF) 15 es más prescriptivo en muchas áreas que son relevantes para el sector de productos y servicios industriales. La aplicación de las nuevas reglas puede resultar en cambios importantes al perfil de los ingresos ordinarios y, en algunos casos, del reconocimiento de los costos. Esto no es solamente un problema de presentación de reportes financieros. Además de **preparar al mercado y educar a los analistas** sobre el impacto del nuevo estándar, las entidades necesitarán considerar las implicaciones más amplias. Entre otras, éstas pueden incluir:

- cambios a **indicadores clave de desempeño** y otras **métricas clave**;
- cambios al **perfil de los pagos en efectivo de los impuestos**;
- disponibilidad de **utilidades a distribuir**;
- para los **planes de compensación y bonos**, el impacto en la oportunidad de las metas que se estén logrando y la probabilidad de que las metas se cumplan; y
- potencial no-cumplimiento con **acuerdos de pago de préstamos**.

Los actuales sistemas de contabilidad pueden requerir cambios importantes para hacerle frente al nuevo estándar

Tal y como se explica a través de este documento, el IFRS (NIIF) 15 introduce nuevos requerimientos para moverse hacia un enfoque más prescriptivo basado en un modelo de cinco pasos. La complejidad de aplicar este enfoque y producir las revelaciones detalladas requeridas por el nuevo estándar en el sector de productos y servicios industriales puede requerir modificaciones a los procesos de contabilidad existentes y, en algunos casos, las entidades pueden concluir que deben desarrollar nuevas soluciones de sistemas.

En la determinación de la extensión en la cual se requerirán modificaciones, las entidades querrán considerar la necesidad de suficiente flexibilidad para hacerle frente a cambios futuros en la fijación de precios y en la variedad de ofertas de producto que se hacen a los clientes. La fecha efectiva del 1 de enero de 2017 puede ser un período de tiempo desafiante para desarrollar sistemas nuevos.

Problemas de particular relevancia para el sector de productos y servicios industriales

Los problemas que es probable sean de particular importancia para las entidades en el sector de productos y servicios industriales incluyen los siguientes, los cuales se discuten en detalle en las secciones subsiguientes de esta publicación:

- des-empaquetamiento de múltiples obligaciones de desempeño dentro de un único contrato;
- el impacto de la consideración variable;
- valoración de si un componente importante de financiación existe dentro de un contrato;
- asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño;
- el impacto de las condiciones de envío;
- capitalización de los costos de obtener o cumplir un contrato; y
- reconocimiento de ingresos ordinarios por garantías.

Alcance y principio central

Alcance

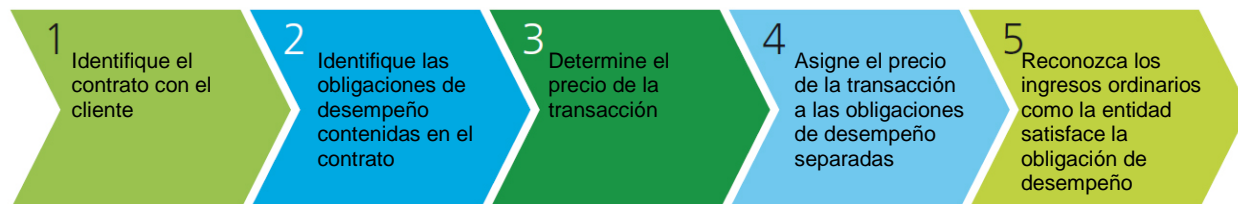
El IFRS (NIIF) 15 aplica a todos los contratos con clientes, excepto los que estén dentro del alcance de otros IFRS (NIIF). Ejemplos de contratos que están fuera del alcance del IFRS (NIIF) 15 incluyen, pero no están limitados a, arrendamientos (IAS (NIC) 17 *Arrendamientos*), contratos de seguro (IFRS (NIIF) 4 *Contratos de seguro*) e instrumentos financieros (IFRS (NIIF) 9 *Instrumentos financieros* o, para las entidades que todavía no hayan adoptado el IFRS (NIIF) 9, el IAS (NIC) 39 *Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición*). Es posible que un contrato con un cliente pueda estar parcialmente dentro del alcance del IFRS (NIIF) 15 y parcialmente dentro del alcance de otro estándar.

El reconocimiento de ingresos por intereses y dividendos no está dentro del alcance del IFRS (NIIF) 15. Sin embargo, ciertos elementos del nuevo modelo serán aplicados a las transferencias de activos que no sean un resultado de las actividades ordinarias de la entidad (tales como la venta de propiedad, planta y equipo, inmuebles o activos intangibles).

Principio central

El principio central que subyace al nuevo modelo es que la entidad debe reconocer los ingresos ordinarios de una manera que describa el patrón de transferencia de los bienes y servicios a los clientes. La cantidad reconocida debe reflejar la cantidad a la cual la entidad espera tener derecho a cambio por esos bienes y servicios. El IFRS (NIIF) 15 determina cinco pasos que las entidades necesitarán seguir en la contabilidad para las transacciones de ingresos ordinarios.

Los cinco pasos del modelo de reconocimiento de ingresos ordinarios



Los cinco pasos se describen con mayor detalle en las secciones siguientes.

Los cinco pasos del modelo de reconocimiento de ingresos ordinarios

Paso 1. Identifique el contrato con el cliente

Resumen de los requerimientos

¿Qué califica como un contrato?

Para muchas entidades, el Paso 1 será relativamente sencillo. Los puntos clave son determinar cuándo un contrato entra en existencia. El contrato puede ser escrito, verbal, o implicado. Todos los siguientes criterios son requeridos para calificar como un contrato con el cliente:

- el contrato ha sido aprobado por las partes;
- la entidad puede identificar los derechos de cada parte en relación con los bienes o servicios a ser entregados;
- la entidad puede identificar los términos del pago por los bienes o servicios a ser entregados;
- el contrato tiene sustancia comercial; y
- es probable que la entidad recaudará la consideración a la cual tiene derecho en el intercambio por la entrega de los bienes o servicios.

Las entidades adicionalmente necesitarán considerar si el contrato debe ser combinado con otros contratos para propósitos de contabilidad, y cómo contabilizar cualesquiera modificaciones subsiguientes que surjan.

Los contratos generalmente deben ser contabilizados por separado. Sin embargo, los contratos deben ser combinados si:

- son negociados como un paquete con un objetivo comercial único;
- la cantidad de la consideración a ser pagada en un contrato depende de los bienes o servicios a ser entregados en otro contrato; o
- los bienes o servicios prometidos en los contratos se considera son una sola obligación de desempeño.

Combinaciones de contratos

Las entidades del sector de productos y servicios industriales a menudo participan en contratos múltiples con el mismo cliente alrededor del mismo tiempo pero pueden no evaluar de manera específica si esos contratos son interdependientes. Luego de establecer controles para asegurar que se realice esta evaluación, las entidades pueden necesitar usar juicio para determinar si se satisfacen los criterios de combinación del contrato del IFRS (NIIF) 15. La conclusión de que los criterios se satisfacen podría afectar de manera importante (1) cómo se identifican las obligaciones de desempeño; (2) cómo la consideración es asignada a esas obligaciones, o (3) cuándo en últimas se reconocen los ingresos ordinarios. Observe que los contratos con diferentes clientes (que no sean partes relacionadas) no serían combinados.

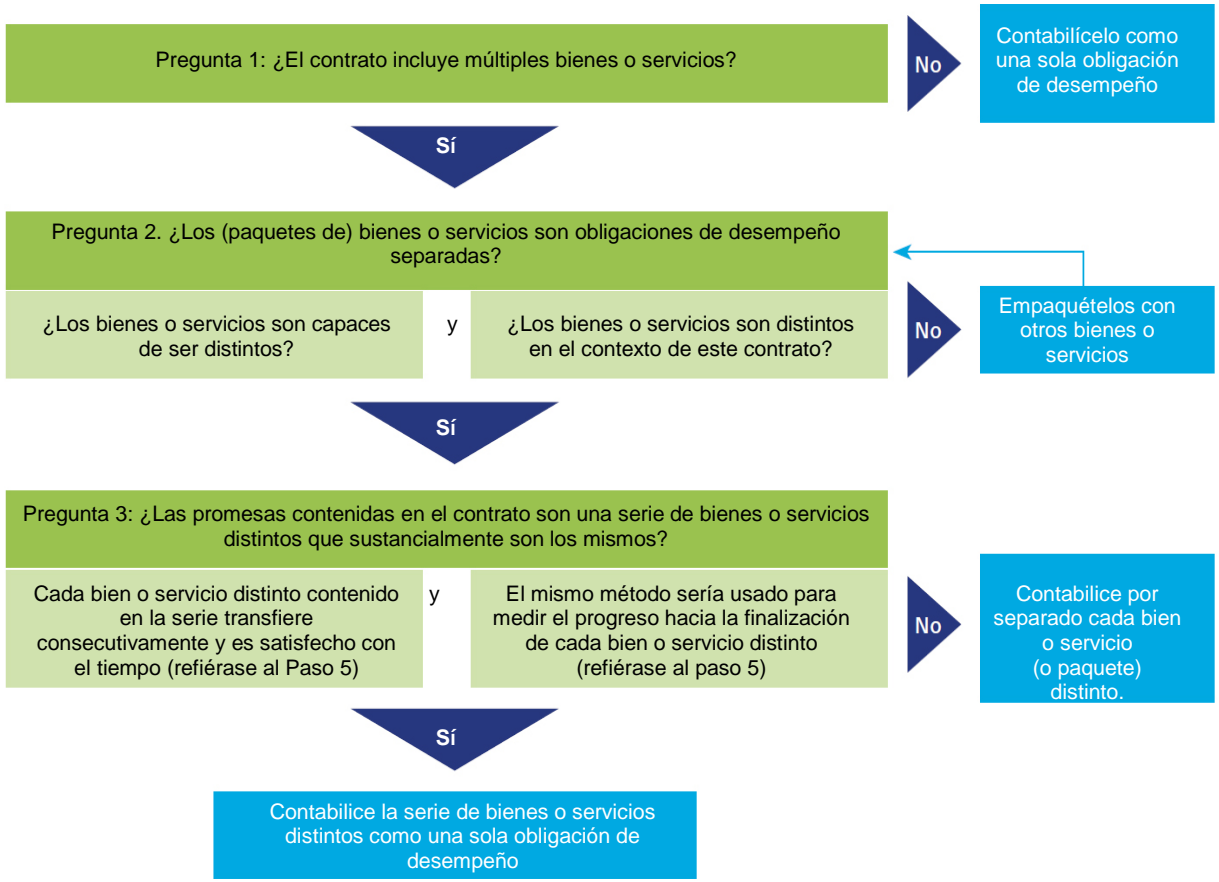
Paso 2. Identifique las obligaciones de desempeño contenidas en el contrato

Resumen de los requerimientos

| | |
|---|--|
| ¿Qué es ‘des-empaquetamiento’? | <p>El Paso 2 se refiere a cómo identificar los entregables que se contabilizan por separado (‘obligaciones de desempeño’). Este proceso algunas veces es denominado ‘des-empaquetamiento’. Para muchas entidades, esto será un juicio clave en el reconocimiento de los ingresos ordinarios. Previamente, aparte de la orientación contenida en el IAS (NIC) 11 sobre la segmentación de los contratos de construcción, los IFRS (NIIF) contenían poca orientación sobre este tema; por consiguiente los requerimientos del IFRS (NIIF) 15 pueden conducir a cambio importante en la práctica para algunas entidades.</p> |
| ¿Cuándo debe ocurrir el ‘des-empaquetamiento’? | <p>Las obligaciones de desempeño necesitan ser determinadas al inicio del contrato, mediante la identificación de los bienes o servicios ‘distintos’ contenidos en el contrato. Si no se pueden identificar los bienes y servicios distintos, las entidades deben combinar los bienes o servicios hasta que identifiquen un paquete de bienes o servicios que sea distinto.</p> |
| ¿Cómo identificamos las obligaciones de desempeño separadas? | <p>Para hacer esto, la entidad típicamente primero identificará todos los bienes o servicios, o los entregables del contrato, que hayan sido prometidos. Estos pueden ser prometidos implícita o explícitamente en un contrato. Por ejemplo, un contrato con un cliente también puede incluir promesas que estén implicadas por las prácticas de negocio acostumbradas de la entidad o por las políticas publicadas de la entidad. Este requerimiento resalta la necesidad de analizar el objetivo comercial del contrato con el fin de identificar todos los entregables.</p> <p>La entidad determinará luego cuáles de sus bienes o servicios prometidos deben ser contabilizados como obligaciones de desempeño, haciéndolo mediante determinar cuáles bienes o servicios prometidos son distintos. Para que un bien o servicio sea ‘distinto’, tiene que satisfacer ambas de las siguientes condiciones:</p> <ul style="list-style-type: none">• el cliente se puede beneficiar del bien o servicio ya sea por sí mismo o en combinación con otros recursos disponibles para el cliente; y• la promesa de la entidad para transferir el bien o servicio al cliente es separable de las otras promesas contenidas en el contrato, tal y como se discute adicionalmente abajo. <p>Los clientes son capaces de beneficiarse de un bien o servicio si ese bien o servicio puede ser usado, consumido, vendido por una cantidad diferente a valor de chatarra, o de otra manera tenido de una manera que genere beneficios económicos.</p> |
| ¿Qué más se necesita tener en cuenta? | <p>Si la promesa de la entidad para transferir un bien o servicio es separable de las otras promesas contenidas en el contrato es una materia que requiere juicio y dependerá de los hechos y circunstancias específicos de cada escenario. Los factores que señalan que un bien o servicio es separable de otras promesas incluyen pero no están limitados a, los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none">• la entidad no usa el bien o servicio como un input para producir el resultado combinado especificado en el contrato;• el bien o servicio no modifica o personaliza de manera importante otro bien o servicio prometido en el contrato; y• el bien o servicio no es altamente dependiente de, o altamente interrelacionado con, otros bienes o servicios prometidos. <p>En ciertas circunstancias, la provisión de una serie de bienes o servicios distintos que sean sustancialmente el mismo y tengan el mismo patrón de transferencia se trata como una obligación de desempeño.</p> |
| ¿Por qué es importante? | <p>La identificación de las obligaciones de desempeño tendrá consecuencias en los Pasos 4 y 5 del modelo de ingresos ordinarios del estándar. Esos pasos se discuten con mayor detalle adelante.</p> |

Todas las entidades necesitarán considerar de manera cuidadosa este requerimiento para determinar si su enfoque actual continuará siendo apropiado según el IFRS (NIIF) 15. Mediante la aplicación del siguiente proceso a los contratos, las entidades deben ser capaces de identificar sus obligaciones de desempeño.

Paso 2. Identificación de las obligaciones de desempeño separadas



Des-empaquetamiento de múltiples obligaciones de desempeño

Las entidades del sector de productos y servicios industriales a menudo proveerán múltiples productos o servicios dentro de un contrato. Por ejemplo, una serie de diferentes partes componentes, bienes terminados y contratos de servicio pueden estar integrados en un contrato. Según el nuevo estándar, la entidad estará requerida a valorar si los entregables que haya prometido al cliente dan origen a obligaciones de desempeño separadas.

La determinación de qué constituye una obligación de desempeño es un área en la cual la administración puede tener que ejercer un mayor nivel de juicio, considerando la orientación incluida en el IFRS (NIIF) 15 tal y como se observó en el diagrama anterior.

Cuando la entidad haya identificado sus obligaciones de desempeño, tendrá que seguir la orientación contenida en el Paso 4 para determinar cómo asignar el precio de la transacción a las distintas obligaciones de desempeño.

Paso 3. Determine el precio de la transacción

Resumen de los requerimientos

¿Qué impacta la cantidad de los ingresos ordinarios reconocidos?

El Paso 3 se refiere a cómo medir el total de los ingresos ordinarios que surgen según un contrato. El IFRS (NIIF) 15 típicamente basa los ingresos ordinarios en la cantidad a la cual la entidad espera tener derecho más que las cantidades que en últimas espera recaudar. En otras palabras, los ingresos ordinarios se ajustan por los descuentos, rebajas, créditos, concesiones de precio, incentivos, bonos de desempeño, sanciones y elementos similares, pero no se reducen por las expectativas de deudas malas. Hay, sin embargo, una excepción para las transacciones que incluyen un componente importante de financiación. Para esas transacciones, los ingresos ordinarios se reconocen con base en el valor razonable de la cantidad por cobrar, la cual reflejará el riesgo de crédito del cliente tal y como es incorporado en la tasa de descuento aplicada.

La entidad necesitará determinar la cantidad de la consideración a la cual espera tener derecho en el intercambio por los bienes o servicios prometidos (incluyendo la consideración tanto fija como variable). Cuando determina la cantidad a la cual la entidad espera tener derecho, se deben considerar las prácticas de negocio pasadas, las políticas publicadas o las declaraciones específicas que crean una expectativa válida en el cliente de que la entidad solo hará forzoso el pago de una porción del precio establecido del contrato. Por ejemplo, si las prácticas de negocio pasadas con un cliente particular demuestran que la entidad típicamente solo requiere el pago del noventa por ciento del precio establecido del contrato (i.e., olvida el saldo), para un nuevo contrato con el mismo cliente, el precio de la transacción puede determinarse que sea el noventa por ciento del precio establecido del contrato.

La consideración clave en la determinación del precio de la transacción son los efectos de cualquier consideración variable, el valor del dinero en el tiempo (si existe un componente importante de financiación), la consideración que no es en efectivo, y cualquier consideración pagable al cliente.

Consideración variable

Consideración variable es cualquier cantidad que sea variable según el contrato. La consideración variable solo será incluida en el precio de la transacción cuando la entidad espere que sea 'altamente probable' que la resolución de la incertidumbre asociada no resultaría en una reversa importante de ingresos ordinarios. Esta valoración tiene en cuenta tanto la probabilidad de un cambio en el estimado como la magnitud de cualquier reversa de ingresos ordinarios que resultaría. Si la entidad no es capaz de incluir su estimado completo de la consideración variable, dado que podría dar origen a una reversa importante de ingresos ordinarios, debe reconocer la cantidad de la consideración variable que sería altamente probable de no resultar en una reversa importante de ingresos ordinarios. Existe una excepción a esto cuando la entidad gana ventas o uso con base en ingresos ordinarios por regalías provenientes de licencias de su propiedad intelectual. En esas circunstancias, la entidad típicamente solo incluiría los ingresos ordinarios provenientes de esas licencias cuando ocurra la venta o el uso subsiguiente.

Valor del dinero en el tiempo

Si una entidad determina que el contrato le proporciona al cliente o a la entidad con un beneficio importante de financiar la transferencia de los bienes o servicios para el cliente, entonces la consideración debe ser ajustada por el valor del dinero en el tiempo. Esto puede conducir a que se reconozcan gastos por intereses si el cliente paga los bienes o servicios por adelantado a la transferencia del control e ingresos por intereses cuando los bienes o servicios sean pagados cuando haya mora.

Expediente práctico

Para los contratos en los cuales, al inicio, el período entre el desempeño de las obligaciones y el pago asociado se espere sea menor a un año, la entidad puede escoger no contabilizar el valor del dinero en el tiempo. Si el período entre el desempeño de las obligaciones y el pago asociado se espera sea mayor a un año, la entidad siempre necesitará considerar si hay un componente importante de financiación.

Cuando determina si un contrato contiene un componente importante de financiación, la entidad debe considerar, entre otros factores:

- la diferencia entre la cantidad de la consideración prometida y el precio de venta en efectivo de los bienes o servicios prometidos; y
- el efecto combinado del período entre cuando la entidad satisface sus obligaciones de desempeño y el pago del cliente, así como la tasa de interés que prevalezca en el mercado relevante.

La tasa de descuento usada debe ser la tasa que sería reflejada en una transacción de financiación separada entre la entidad y su cliente al inicio del contrato, teniendo en cuenta las características del crédito. El componente importante de financiación que surge en el contrato será contabilizado de acuerdo con el IFRS (NIIF) 9 *Instrumentos financieros* (o, si el IFRS (NIIF) 9 todavía no ha sido adoptado, el IAS (NIC) 39 *Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición*).

¿Por qué esto es importante?

El estimado que la administración haga de la consideración tendrá consecuencias cuando aplique los Pasos 4 y 5 del modelo de ingresos ordinarios. Esos pasos se discuten con mayor detalle adelante.

Cuando se determine el precio de la transacción el Paso 3 requiere la consideración cuidadosa de múltiples factores. Las consideraciones clave se resumen a continuación.

Paso 3. Precio de la transacción



Consideración variable

Las entidades que provean productos industriales pueden participar en elementos que contengan consideración variable, tales como descuentos por volumen, rebajas o concesiones de precio. La cantidad que se espere sea recibida según el contrato puede variar debido a bonos de desempeño, sanciones y descuentos contenidos en esos contratos. Las cantidades también pueden variar dependiendo de re-negociaciones o disputas que puedan resultar en concesiones de precio (registradas como un ajuste a los ingresos ordinarios) o deudas malas (registradas por separado de los ingresos ordinarios).

Los nuevos requerimientos contenidos en el IFRS (NIIF) 15 con relación a la consideración variable tal y como se observa arriba necesitarán ser considerados de manera cuidadosa en tales escenarios que las entidades puedan encontrar. Esto es particularmente importante cuando se valore la probabilidad de que en el futuro se reverse una cantidad importante de ingresos ordinarios lo cual a su vez determina qué tanta consideración se incluye en el precio de la transacción. Esto en últimas determina la cantidad de los ingresos ordinarios que pueden ser reconocidos (vea el paso 5 adelante). Si potenciales sanciones podrían resultar en una reducción importante de los ingresos ordinarios, el precio de la transacción se basaría en esa cantidad reducida hasta el tiempo en que sea altamente probable que no surgirán las sanciones.

Componente importante de financiación

Las ventas de productos y servicios industriales pueden incluir componentes importantes de financiación en las que no correspondan la oportunidad del reconocimiento de los ingresos ordinarios y los flujos de efectivo. Los pagos recibidos por adelantado, así como los correspondientes a moras, deben ser valorados para determinar si existe un componente importante de financiación. Esto puede cambiar las prácticas actuales para el reconocimiento de intereses como un elemento separado de los ingresos ordinarios.

Paso 4. Asigne el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño separadas

Resumen de los requerimientos

| | |
|---|--|
| Asignación del precio de la transacción | Luego de determinar el precio de la transacción en el Paso 3, el Paso 4 especifica cómo el precio de la transacción es asignado entre las diferentes obligaciones de desempeño identificadas en el Paso 2. Previamente, los IFRS (NIIF) incluyeron pocos requerimientos sobre este tema, mientras que el IFRS (NIIF) 15 es razonablemente prescriptivo. De acuerdo con ello, esta podría ser un área de cambio importante para algunas entidades, y las entidades necesitarán considerar si sus sistemas existentes son capaces de asignar el precio de la transacción de acuerdo con los requerimientos del estándar. |
| ¿Qué método debe ser usado para asignar el precio de la transacción? | Si hay múltiples obligaciones de desempeño identificadas en un solo contrato, el precio de la transacción debe ser asignado a cada obligación de desempeño separada con base en los precios de venta independientes individuales. El precio de venta independiente debe ser determinado al inicio del contrato y representa el precio al cual la entidad vendería por separado el bien o servicio prometido al cliente. Idealmente, este será un precio observable al cual la entidad vende bienes o servicios similares según circunstancias similares y a clientes similares. |
| ¿Hay disponibles otros métodos? | Si el precio de venta independiente no es observable de manera directa, la entidad debe estimarlo. Los métodos de estimación que pueden ser usados incluyen el enfoque de valoración ajustada del mercado, el enfoque de costo esperado más margen o el enfoque residual, pero el último solo puede ser usado si se satisfacen ciertas condiciones. |
| ¿Cómo deben ser asignados cualesquiera descuentos? | Si los precios de venta independientes son mayores que la consideración prometida en el contrato con un cliente, el cliente se considera que ha recibido un descuento. A menos que el descuento satisfaga los criterios que se establecen en el estándar para ser asignados a solo algunas de las obligaciones de desempeño, el descuento debe ser asignado proporcionalmente a todas las obligaciones de desempeño contenidas en el contrato. La consideración variable también debe ser asignada proporcionalmente a todas las obligaciones de desempeño identificadas a menos que se satisfagan ciertos criterios. |

Paso 4. Inputs para asignar el precio de la transacción

¿Cómo determinar el precio de venta independiente?
La mejor evidencia: precio observable de un bien o servicio cuando es vendido sobre una base independiente.

¿No observable de manera directa?



¿Tiene que ser estimado! – maximice el uso de inputs observables

Mercado

- Evalúe el mercado en el cual los bienes o servicios son vendidos. Estime el precio que los clientes en ese mercado estarían dispuestos a pagar.
- Refiérase a los precios de los competidores por bienes o servicios similares, ajustados por los costos y márgenes específicos de la entidad

Costos esperados

- Pronostique los costos esperados de satisfacer una obligación de desempeño ajustados por un margen apropiado.

Residual

- Precio total de la transacción menos la suma de los precios de venta independientes observables.
- Este método solo puede ser usado cuando:
 - el precio de venta sea altamente variable; o
 - el precio de venta es incierto (el precio todavía no ha sido establecido o el bien o servicio previamente no ha sido vendido).

La entidad puede encontrar que hay dificultades prácticas en relación con las capacidades de los sistemas para rastrear la información del precio a la luz del uso prevalente del Método Residual y la aplicación del techo de ingresos ordinarios contingentes.

Asignación del precio de la transacción

Tal y como se observó en el Paso 2 arriba, cuando en un contrato hay dos o más obligaciones de desempeño, la entidad necesitará asignar el precio de la transacción a las distintas obligaciones de desempeño.

Por ejemplo, una entidad participa en un contrato con un cliente para venderle al cliente partes componentes y servicio gratis por un período especificado. La entidad ha determinado que la venta de las partes componentes y el servicio gratis son bienes y servicios distintos y por consiguiente ha determinado que hay dos obligaciones de desempeño. El precio contenido en el contrato es UM1,000 y la entidad espera a tener derecho a esta cantidad – por consiguiente se determina que UM1,000 es el precio de la transacción.

Los precios de venta independientes de esos bienes y servicios son directamente observables y son UM300 para la venta de los componentes y UM900 para el servicio. La entidad por consiguiente asigna el precio total de la transacción a los bienes y servicios distintos tal y como es requerido por el Paso 4 con base en sus precios de venta independientes relativos. Por consiguiente, el precio de la transacción asignado a la venta de los componentes es UM250 ($1000 \cdot 300 / (300 + 900)$) y UM750 es asignado al servicio ($1000 \cdot 900 / (300 + 900)$). El patrón con el cual la entidad reconocerá los ingresos ordinarios será determinado por el Paso 5.

Paso 5. Reconozca los ingresos ordinarios como la entidad satisface la obligación de desempeño

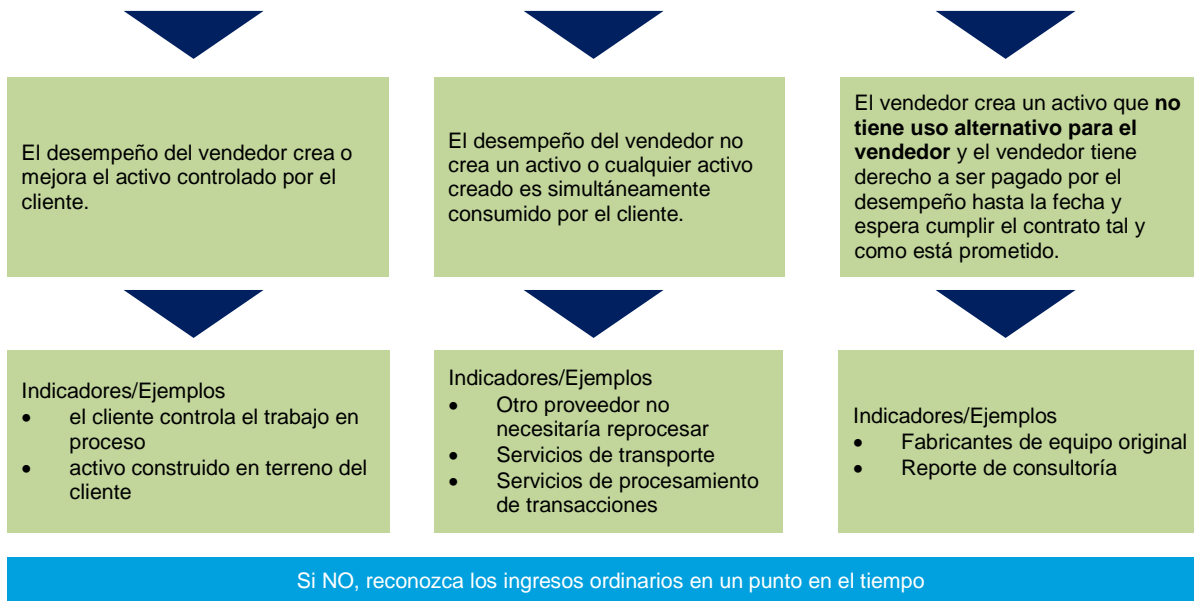
Resumen de los requerimientos

| | |
|--|--|
| ¿Cuándo se deben reconocer los ingresos ordinarios? | El paso final es determinar, para cada obligación de desempeño, cuándo se deben reconocer los ingresos ordinarios. Esto puede ser con el tiempo o en un punto en el tiempo. Previamente, el IAS (NIC) 18 requirió que los ingresos ordinarios por los servicios fueran reconocidos con el tiempo y que los ingresos ordinarios por los bienes fueran reconocidos en un punto en el tiempo, pero no incluyó orientación sobre cómo determinar si un elemento particular suministrado según un contrato debe ser considerado como un bien o servicio para esos propósitos. El IFRS (NIIF) no distingue entre bienes y servicios pero en lugar de ello incluye orientación específica y detallada sobre cuándo reconocer los ingresos ordinarios con el tiempo y cuándo reconocer los ingresos ordinarios en un punto en el tiempo. Algunas entidades pueden encontrar que elementos para los cuales previamente reconocieron los ingresos ordinarios en un punto en el tiempo ahora tienen ingresos ordinarios reconocidos con el tiempo, o viceversa. |
| ¿Qué es control y cómo se valora? | La entidad debe reconocer los ingresos ordinarios cuando se satisfacen las obligaciones de desempeño. Se satisface una obligación de desempeño cuando el control de los bienes o servicios subyacentes para esa obligación particular de desempeño son transferidos al cliente. El 'control' es definido como 'la capacidad para dirigir el uso de y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes del activo' subyacentes al bien o servicio. El control se puede transferir, y por consiguiente los ingresos ordinarios ser reconocidos, con el tiempo (por ejemplo, servicio o garantías tipo servicio), o en un punto en el tiempo (por ejemplo, la transferencia de las partes componentes). |
| ¿Cuándo los ingresos ordinarios son reconocidos con el tiempo? | El control se considera que ha sido transferido con el tiempo si se satisface cualquiera de los siguientes: <ul data-bbox="349 1008 1286 1669" style="list-style-type: none">• el cliente simultáneamente recibe y consume todos los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad cuando la entidad se desempeña. Esto significa que si otra entidad fuera a hacerse cargo de proveerle al cliente la obligación de desempeño restante, no tendría que re-desempeñar sustancialmente el trabajo ya completado por el proveedor inicial. Este criterio aplica a los contratos de servicio donde el cliente consume los beneficios de los servicios cuando son prestados (por ejemplo, una garantía tipo servicio);• el desempeño de la entidad crea o mejora un activo que el cliente controla cuando el activo es creado o mejorado. El control se refiere a la capacidad para dirigir el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes provenientes del activo. Por consiguiente este criterio se satisface si los términos del contrato transfieren el control del activo al cliente cuando el activo está siendo construido (i.e control de trabajo en progreso). Este activo puede ser tangible o intangible; o• el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad y la entidad tiene un derecho de forzoso cumplimiento al pago por el desempeño completado hasta la fecha, incluyendo un margen razonable de utilidad. Este criterio puede aplicar en situaciones en que los indicadores de control no sean inmediatamente aparentes. Al inicio del contrato las entidades valorarán si el activo tiene un uso alternativo. Un activo que no tenga uso alternativo para la entidad es uno en que la entidad es incapaz de dirigir fácilmente el uso del activo, el cual puede estar parcial o totalmente completado, por otro uso. Esta limitación puede ser impuesta contractualmente o de manera práctica. Una restricción contractual es una donde los términos del contrato le permitirían al cliente hacer forzoso el uso de sus derechos al activo prometido si la entidad intenta dirigir el activo a otro uso, mientras que la restricción práctica es una donde la entidad incurriría en pérdidas económicas importantes para redirigir el uso del activo, tal como costos importantes de reproceso o pérdida importante en la venta del activo. |
| ¿Cuándo los ingresos ordinarios son reconocidos en un punto en el tiempo? | Si una obligación de desempeño no satisface los criterios para ser satisfecha con el tiempo, las entidades deben considerar los siguientes indicadores en la evaluación del punto en el tiempo en el cual el control del activo ha sido transferido al cliente: <ul data-bbox="349 1764 1286 1900" style="list-style-type: none">• la entidad ha transferido el título del activo;• la entidad ha transferido la posesión física del activo;• la entidad tiene un derecho presente al pago por el activo;• el cliente ha aceptado el activo; y• el cliente tiene los riesgos y recompensas importantes de la propiedad del activo. |

Uno de los cambios claves en el IFRS (NIIF) 15 es la base para el reconocimiento de los ingresos ordinarios. Para los bienes, el IAS (NIC) 18 utilizó el concepto de la transferencia de los riesgos y recompensas, mientras que en todos los casos el IFRS (NIIF) 15 utiliza el concepto de la transferencia del control. Si bien la aplicación de los dos diferentes conceptos a menudo no alterará la oportunidad del reconocimiento de los ingresos ordinarios, no obstante en algunas circunstancias es posible que las entidades tengan un patrón diferente de reconocimiento de los ingresos ordinarios basado en la transferencia del control en oposición a la transferencia de los riesgos y recompensas, y esto debe ser considerado de manera cuidadosa. Como resultado del IFRS (NIIF) 15 es posible que ingresos ordinarios que previamente fueron reconocidos con el tiempo ahora serán reconocidos en un punto del tiempo, o viceversa.

Paso 5. Reconocimiento de los ingresos ordinarios con el tiempo

¿La obligación de desempeño se satisface con el tiempo? Esto dependerá de los hechos y circunstancias. Cuando se satisface uno de los criterios siguientes, los ingresos ordinarios se reconocen con el tiempo.



Impacto de los términos de envío

Los proveedores de productos y servicios industriales pueden enviar productos según varios términos para los clientes. El punto en el cual pasan los riesgos y recompensas, basado en una valoración de los términos de envío, puede ser diferente al punto en el cual el control pasa para el cliente. Por ejemplo, algunos bienes pueden ser enviados con la base de que el título pasa al cliente en el punto de envío, pero los clientes todavía son compensados por cualquier pérdida o daño durante el envío. Previamente los ingresos ordinarios pueden haber sido reconocidos en el punto de entrega final con base de que algunos riesgos y recompensas son retenidos durante el envío.

Según el IFRS (NIIF) 15, las entidades necesitan valorar si el control pasa al cliente en el punto de envío o en el punto final de entrega. Si los ingresos ordinarios son reconocidos en el punto de envío, entonces un servicio distinto de envío y cobertura también puede ser identificado (vea el Paso 2 arriba).

Contrato de fabricación

Las entidades en la industria de productos y servicios industriales algunas veces fabrican productos para un cliente específico. En esos casos no es raro que los clientes tengan control sobre los productos durante el proceso de fabricación. En esos casos los ingresos ordinarios pueden necesitar ser reconocidos con el tiempo. Se debe hacer análisis cuidadoso de los términos contractuales que le proporcionan al cliente el derecho a cancelar, disminuir o modificar de manera importante el contrato y si el vendedor tiene derecho a compensación adecuada por el trabajo desempeñado hasta la fecha. Esos términos impactarán de manera importante si los ingresos ordinarios son reconocidos con el tiempo o en un punto en el tiempo.

Áreas adicionales de orientación

Modificaciones del contrato

Resumen de los requerimientos

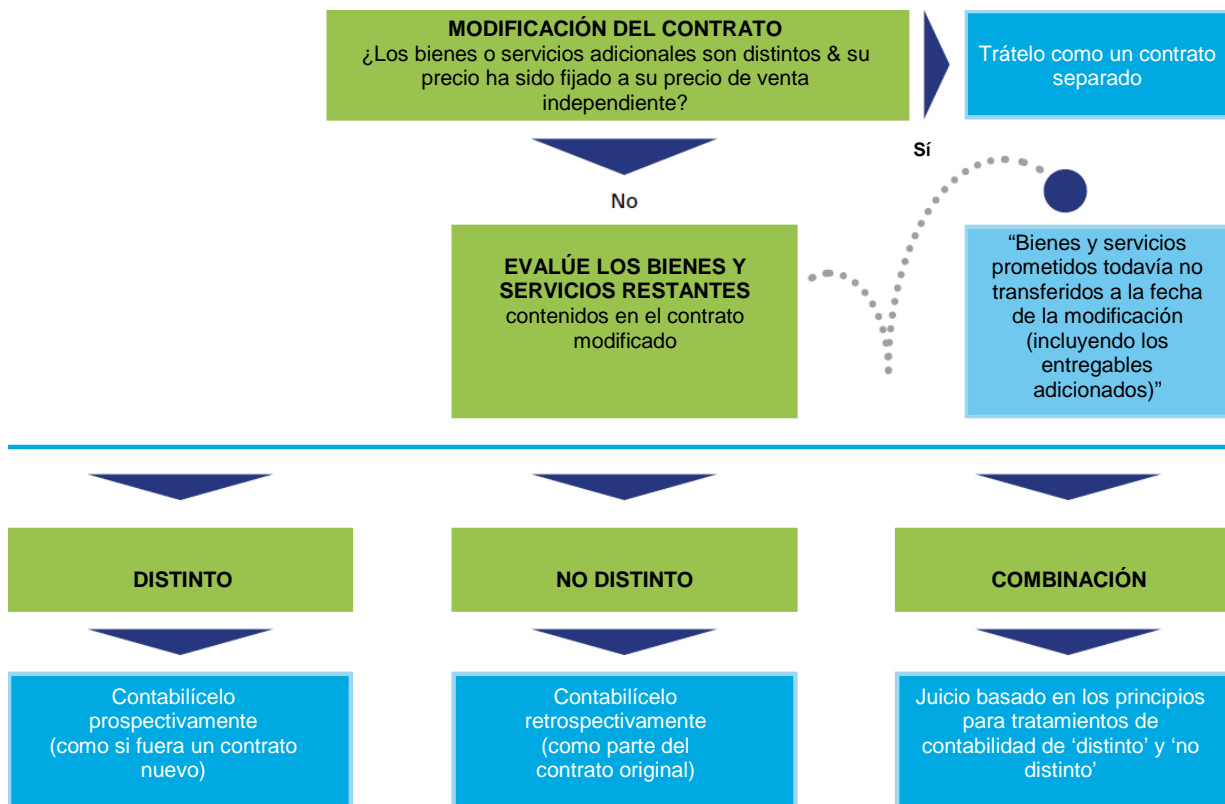
¿Los ingresos ordinarios deben ser ajustados cuando el contrato es modificado?

Las modificaciones del contrato (algunas veces referidas también como una orden de cambio, variación o enmienda) de precio, alcance o ambos tendrán consecuencias de contabilidad cuando sean 'aprobadas' de manera tal que creen derechos y obligaciones de forzoso cumplimiento. Las modificaciones deben ser tratadas como un ajuste al contrato original a menos que solamente adicione una obligación de desempeño que sea tanto 'distinta' (tal y como es definido por el Estándar – vea el Paso 2 arriba) y su precio fijado con base en un precio de venta independiente ajustado de la manera apropiada. Si se satisfacen ambas de esas condiciones, la modificación es tratada como un contrato nuevo, separado.

Si la modificación es tratada como un ajuste del contrato original, la contabilidad apropiada depende de los bienes o servicios restantes a ser entregados según el contrato.

- Si los bienes o servicios restantes son distintos, la modificación es contabilizada prospectivamente mediante asignar el precio de transacción restante a las obligaciones de desempeño restantes contenidas en el contrato.
- Si los bienes o servicios restantes no son distintos, la modificación es contabilizada retrospectivamente, mediante actualizar tanto el precio de la transacción como la medida de progreso para la obligación de desempeño parcialmente completada.

Modificación del contrato



El único escenario en el cual el contrato original permanecerá sin modificación y por consiguiente la modificación será contabilizada como un contrato separado, nuevo, es cuando el precio incremental cargado por los bienes o servicios distintos adicionales es proporcional con el precio independiente de esos bienes o servicios. Todos los otros cambios al contrato deben ser tratados como una modificación del contrato original.

Costo de obtener o cumplir un contrato

Resumen de los requerimientos

Tipos de costos que pueden ser capitalizados Cuando se valora si los costos del contrato son elegibles para capitalización es importante distinguir entre los costos de obtener un contrato y los costos de cumplirlo. Ambas de esas categorías de costo pueden ser elegibles para capitalización de acuerdo con el estándar. Sin embargo, las reglas para cada categoría son diferentes y se tiene que tener cuidado en aplicar la orientación correcta.

¿Cuándo se capitalizan los costos de obtener un contrato? Los costos de obtener un contrato deben ser reconocidos como un activo y subsiguientemente amortizados (vea abajo) si son incrementales y se espera sean recuperados. Los costos de obtener un contrato son incrementales solo si no habrían sido incurridos si el contrato no hubiera sido obtenido (e.g., una comisión de ventas).

Expediente práctico

Cuando el activo que sería reconocido como resultado de la capitalización del costo de obtener un contrato serían amortizados durante un año o menos, la entidad puede escoger llevar al gasto esos costos cuando se incurre en ellos.

Cualesquiera costos incurridos antes de obtener un contrato que no se relacionen con el cumplimiento del contrato, y que habrían sido incurridos independiente de si la entidad obtuvo el contrato o no, deben ser reconocidos como un gasto cuando se incurre en ellos, a menos que sean cargables de manera explícita al cliente independiente de si se obtiene el contrato.

¿Cuándo deben ser capitalizados los costos de cumplir un contrato? Cuando los costos de cumplir un contrato estén dentro del alcance de otro estándar (e.g., inventarios), deben ser tratados de acuerdo con ese estándar. Los costos que no estén dentro del alcance de otro estándar deben ser capitalizados como activos solo si satisfacen todos los criterios siguientes:

- se relacionan directamente con un contrato específicamente identificable (si éste ya ha sido obtenido o se anticipa será obtenido);
- generan o mejoran recursos que serán usados en la satisfacción del contrato; y
- se espera serán recuperados.

Ejemplos de tales costos son costos de mano de obra directa, costos de materiales directos, asignaciones de costos y cualesquiera costos que sean explícitamente cargables al cliente.

No obstante la orientación anterior, el estándar incluye requerimientos específicos de que ciertos costos deben ser reconocidos como gastos cuando se incurre en ellos. Ésos incluyen costos generales y de administración (a menos que sean explícitamente cargables al cliente), costos de desperdicios y cualesquiera costos que se relacionen con obligaciones de desempeño total o parcialmente satisfechas o cuando la entidad no pueda distinguir si los costos se relacionan con obligaciones de desempeño no satisfechas, parcialmente satisfechas o completamente satisfechas.

¿Cuándo se amortizan los costos capitalizados? El IFRS (NIIF) 15 incluye orientación sobre la amortización y el deterioro de los activos que surjan de la capitalización de ambos tipos de costos anotados arriba. La amortización debe ser cargada con una base consistente con la transferencia al cliente de los bienes o servicios con los cuales se relacionen los costos relacionados. Cuando el valor en libros de tal activo exceda la cantidad de la consideración todavía a ser recibida en relación con los bienes o servicios relacionados, menos el costo residual de proporcionar esos bienes o servicios, se debe reconocer una pérdida por deterioro.

Los proveedores de productos y servicios industriales pueden incurrir en costos que sean directamente atribuibles a la obtención de los contratos con los clientes.

El tratamiento de esos costos actualmente es variado, con algunas entidades escogiendo llevar al gasto los costos y otras escogiendo capitalizar los costos. Cuando la entidad incurre en costos incrementales que surjan directamente como resultado de la obtención exitosa de un contrato y se satisfagan ciertos criterios, el IFRS (NIIF) 15 requiere que sean reconocidos como un activo en el balance general (a menos que aplique el expediente práctico).

Si la entidad reconoce un activo como resultado de obtener un contrato, la entidad estará requerida a determinar el patrón apropiado de amortización y valorar por deterioro. El cambio en el tratamiento de esos costos puede resultar en un cambio en el perfil del reconocimiento de la utilidad.

Consideraciones adicionales

El IFRS (NIIF) 15 proporciona orientación detallada en áreas específicas que puedan o no ser relevantes para las entidades, dependiendo de sus prácticas de industria y estándar. A continuación se listan algunas de las áreas para las cuales la práctica existente puede cambiar.

- **Garantías:** Cuando se otorga una garantía, la naturaleza de la garantía determinará el impacto de contabilidad. El nuevo estándar distingue entre una garantía que proporciona aseguramiento de que un producto satisface especificaciones acordadas (contabilizada como una provisión de costo) y una garantía que proporciona un servicio adicional (para la cual se diferirán los ingresos ordinarios). La consideración de factores tales como si la garantía es requerida por ley, la duración del período de cobertura de la garantía, y la naturaleza de las tareas que la entidad promete desempeñar será necesaria para determinar cuál tipo de garantía existe. Cuando el cliente puede escoger si comprar o no la garantía, o la garantía le proporciona al cliente un servicio adicional, será contabilizada como una obligación de desempeño separada. La garantía que solamente proporciona aseguramiento de que el elemento suministrado satisface las especificaciones acordadas no será contabilizada como una obligación de desempeño separada. En el sector de productos industriales, es común que las garantías incluyan ambos elementos. Por ejemplo, una garantía puede tanto asegurar la calidad del producto como proporcionar un plan de mantenimiento gratis por dos años. Cuando la garantía contiene ambos elementos, se necesitará juicio con el fin de determinar cómo asignar de una manera razonable el precio de la transacción, y esto puede resultar en que las garantías sean contabilizadas de manera diferente a como se hace en el presente.
- **Opciones del cliente por bienes o servicios adicionales:** La opción para que los clientes compren bienes o servicios adicionales con descuento será contabilizada por separado si proporciona un derecho material para los clientes.
- **Derechos no ejercidos por los clientes:** Las entidades algunas veces reciben pagos no-reembolsables con relación a bienes o servicios futuros, por ejemplo, compromisos para comprar al menos una cantidad garantizada de un elemento. En esos escenarios los clientes no siempre ejercen todos sus derechos contractuales. A tales derechos no ejercidos a menudo se les refiere como “ruptura”. Las entidades deben reconocer como ingresos ordinarios la cantidad esperada de la ruptura [“breakage”], haciéndolo en proporción al patrón de derechos ejercidos por el cliente. De otra manera, la entidad debe reconocer como ingresos ordinarios cualquier cantidad de ruptura cuando sea remota la probabilidad de que el cliente ejerza sus derechos restantes.
- **Honorarios anticipados no-reembolsables:** La entidad que carga un honorario anticipado no-reembolsable no reconocerá esa cantidad como ingresos ordinarios desde el principio a menos que los honorarios se relacionen con una obligación de desempeño separada que haya sido cumplida desde el principio.
- **Acuerdos de recompra:** Cuando la entidad vende un bien a un cliente y la entidad tiene ya sea un derecho o una obligación para recomprar el activo, esto afectará el tratamiento de contabilidad. Si la entidad está requerida a recomprar el bien, o tiene la opción para recomprar, el acuerdo será contabilizado ya sea como un acuerdo de financiación o como un arrendamiento. De manera similar, si el cliente puede escoger si vender el elemento de nuevo a la entidad, y desde el principio tendría un incentivo económico importante para hacerlo, el acuerdo será contabilizado ya sea como un acuerdo de financiación o como un arrendamiento. Si el cliente puede escoger si vender el elemento de nuevo a la entidad, pero al principio no tendría un incentivo económico importante para hacerlo, el acuerdo debe ser contabilizado como una venta con derecho de devolución.
- **Contratos onerosos:** El IFRS (NIIF) 15 no contiene orientación alguna sobre los contratos onerosos con los clientes. Antes del IFRS (NIIF) 15, la orientación sobre los contratos que generan pérdida podría encontrarse en el IAS (NIC) 11. El IAS (NIC) 37 ha sido enmendado por el IFRS (NIIF) 15 de manera que ahora incluye esos contratos dentro de su alcance. El IAS (NIC) 37 define un contrato oneroso como el contrato en el cual los costos inevitables de satisfacer las obligaciones según el contrato exceden los beneficios económicos que se espera sean recibidos según él. Los costos inevitables según el contrato reflejan al menos el costo neto de salir del contrato, el cual es el más bajo del costo de cumplirlo y cualquier compensación o sanciones que surjan de la falla en cumplirlo.

Revelaciones

El IFRS (NIIF) 15 requiere un nivel incrementado de revelaciones acerca del reconocimiento de los ingresos ordinarios en comparación con los anteriores estándares, los cuales han sido criticados por carecer de requerimientos adecuados de revelación. Según el IFRS (NIIF) 15, los requerimientos de revelación están orientados por el objetivo de proporcionarles a los usuarios de los estados financieros información que les ayudará a entender la naturaleza, cantidad, oportunidad e incertidumbre de los ingresos ordinarios y de los flujos de efectivo que surjan de los contratos con los clientes. Como tal, las entidades no deben enfocar los requerimientos de revelación sobre una base de 'lista de chequeo' sino que deben considerar cómo proporcionar las revelaciones cualitativas y cuantitativas acerca de sus contratos con los clientes, dejando claros cualesquiera juicios importantes hechos en la aplicación del IFRS (NIIF) 15 a los contratos, y cualesquiera activos reconocidos en relación con el costo de obtener o cumplir un contrato. Pueden requerirse actualizaciones o cambios a los sistemas y procesos de las entidades a fin de asegurar que sean capaces de cumplir con los requerimientos de revelación.



Las revelaciones clave requeridas incluyen lo siguiente:

- Contratos con clientes
 - Una desagregación de los ingresos ordinarios del período en categorías que describan cómo la naturaleza, cantidad, oportunidad e incertidumbre de los ingresos ordinarios y de los flujos de efectivo son afectados por factores económicos. La información también tiene que ser proporcionada para demostrar la relación entre la información desagregada de los ingresos ordinarios y cualesquiera revelaciones de los ingresos ordinarios de los segmentos.
 - Información acerca de los activos del contrato y pasivos del contrato de la entidad. Esto incluye saldos de apertura y de cierre de los elementos del balance general relacionados con los contratos con los clientes. Las entidades también estarán requeridas a revelar la cantidad de los ingresos ordinarios reconocidos en el año corriente que se relacione con la satisfacción de obligaciones de desempeño en períodos anteriores de presentación de reporte. En relación con sus obligaciones de desempeño, las entidades explicarán cómo el patrón futuro de satisfacción de esas obligaciones impactará en el saldo del activo del contrato y del pasivo del contrato.
 - Información acerca de las obligaciones de desempeño restantes de la entidad. Las entidades estarán requeridas a revelar el precio total de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño restantes al final de cada período de presentación de reporte (a menos que la obligación de desempeño que permanezca será satisfecha en menos de un año). Otras revelaciones requeridas incluyen información acerca de cuándo la entidad típicamente satisface sus obligaciones de desempeño, los términos de pago importantes, la naturaleza de los bienes o servicios que la entidad ha prometido transferir e información acerca de obligaciones relacionadas con garantías, reembolsos y devoluciones.
- Juicios importantes
 - Información acerca de los juicios de las entidades, y cualesquiera cambios en los juicios, en relación con la oportunidad de, y el precio de transacción asignado a, la satisfacción de las obligaciones de desempeño. Las entidades estarán requeridas a revelar cómo han hecho esos juicios y por qué son una descripción fiel de la transferencia de bienes o servicios.
- Activos reconocidos en relación con los costos de obtener o cumplir un contrato
 - El balance de cierre de cualesquiera activos reconocidos en relación con los costos incurridos para obtener o cumplir un contrato, además de cualesquiera juicios ejercidos en la determinación de la cantidad a ser capitalizada.
 - Información de la amortización para la cantidad reconocida en utilidad o pérdida en el período corriente y el método de amortización.

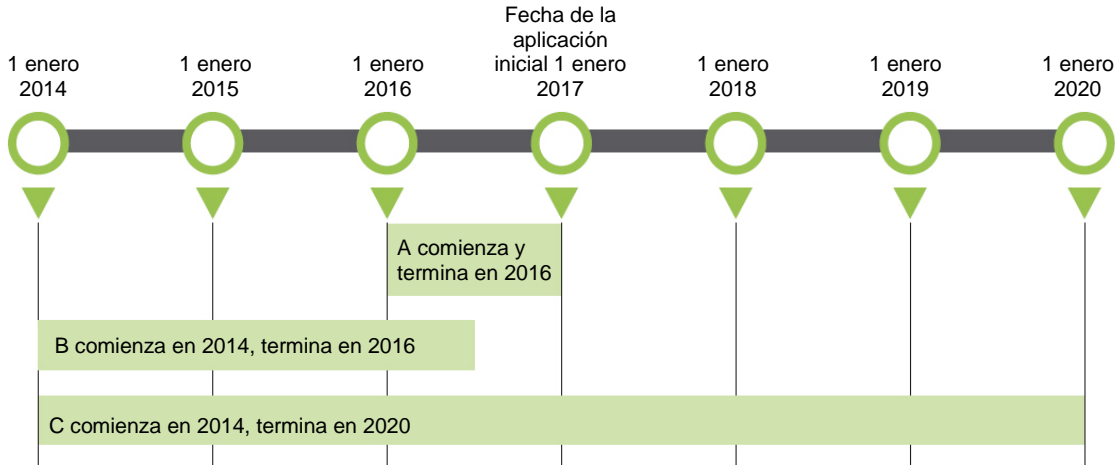
El IFRS (NIIF) 15 también enmienda el IAS (NIC) 34 *Información financiera intermedia* para requerir información desagregada de los ingresos ordinarios a ser revelada en los estados financieros intermedios.

Transición

Las entidades tienen dos opciones para hacer la transición hacia el IFRS (NIIF) 15. Ambas opciones son bastante detalladas pero útiles en proporcionar algún alivio en la aplicación inicial del IFRS (NIIF) 15. Ambas de esas opciones hacen referencia a la fecha de la aplicación inicial – que es el comienzo del período de presentación de reporte en el cual la entidad aplique por primera vez el estándar. Por ejemplo, las entidades que apliquen el estándar por primera vez en los estados financieros para el año que termine el 31 de diciembre de 2017 tendrán la fecha de aplicación inicial el 1 de enero de 2017.

Cronograma para la transición

Ejemplo
 Asuma Diciembre 31 (final de año)
 Asuma 1 año de comparativos solamente



| Método 1 | Enfoque retrospectivo pleno |
|------------|--|
| Contrato A | Comienza y termina en el mismo período anual de presentación de reporte y es completado antes de la fecha de aplicación inicial – Disponible expediente práctico |
| Contrato B | Ajuste el saldo de apertura de cada componente de patrimonio afectado por el primer período anterior presentado (1 enero 2016) |
| Contrato C | Ajuste el saldo de apertura de cada componente de patrimonio afectado por el primer período anterior presentado (1 enero 2016) |

| Método 2 | Enfoque de transición simplificado |
|------------|---|
| Contrato A | Contrato completado antes de la fecha de la aplicación inicial – No aplica el IFRS (NIIF) 15. |
| Contrato B | Contrato completado antes de la fecha de aplicación inicial – No aplica el IFRS (NIIF) 15. |
| Contrato C | Ajuste el saldo de apertura de cada componente de patrimonio afectado a la fecha de la aplicación inicial. Revele información según el parágrafo 134.2. |

Método 1

Enfoque retrospectivo pleno

Las entidades pueden aplicar el estándar retrospectivamente a todos los períodos comparativos presentados. Según esta opción, se re-emiten los comparativos del año anterior, con el ajuste resultante al saldo de apertura de patrimonio en el primer período comparativo. Cuando se selecciona esta opción, el estándar proporciona una serie de expedientes prácticos opcionales. Éstos incluyen lo siguiente:

- Para los contratos completados, las entidades no están requeridas a re-emitir los contratos que comiencen y terminen en el mismo período anual de presentación de reporte. Por ejemplo, si la entidad está aplicando por primera vez el estándar para el año terminado el 31 de diciembre de 2017 y participó y completó un contrato en el año 2016, ese contrato no necesitará ser re-emitido (esto es, no se requiere que sean re-emitidos los períodos intermedios del año 2016).
- Para los contratos completados que tengan consideración variable, la entidad puede usar el precio de la transacción a la fecha en que el contrato fue completado más que estimar las cantidades de la consideración variable en los períodos comparativos de presentación de reporte. Por ejemplo, para la entidad que por primera vez aplica el estándar para el año terminado el 31 de diciembre de 2017, si el contrato fue completado antes del 31 de diciembre de 2016, más que estimar la consideración variable en las fechas anteriores, la entidad puede basarse en las cifras anteriores de los ingresos ordinarios para la consideración (incluyendo cualquier consideración variable) que en últimas fue pagable.
- Para todos los períodos presentados antes de la fecha de la aplicación inicial, la entidad no necesita revelar la cantidad del precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño restantes y cualquier explicación de cuándo la entidad espera reconocer esas cantidades como ingresos ordinarios. Por ejemplo, para la entidad que por primera vez aplica el estándar para el año terminado el 31 de diciembre de 2017, si se participó en el contrato el 1 de enero de 2016 y está incompleto al 31 de diciembre de 2016, la entidad no estará requerida a proporcionar revelaciones sobre las obligaciones de desempeño restantes del contrato al 31 de diciembre de 2016.

Cualesquiera expedientes prácticos usados deben ser usados de manera consistente para todos los períodos presentados y se debe hacer revelación respecto de cuáles expedientes han sido usados. En la extensión en que sea posible, se debe proporcionar una valoración cualitativa del efecto estimado de la aplicación de esos expedientes.

Método 2

Enfoque modificado

Según el enfoque modificado, las entidades pueden aplicar el estándar solo a partir de la fecha de la aplicación inicial. Si escogen esta opción, necesitarán ajustar el saldo de apertura del patrimonio a la fecha de la aplicación inicial (i.e. 1 enero 2017) pero no están requeridas a ajustar los comparativos del año anterior. Esto significa que no necesitan considerar los contratos que hayan sido completados antes de la fecha de la aplicación inicial. De manera amplia, las cifras reportadas a partir de la fecha de la aplicación inicial serán las mismas como si el estándar siempre haya sido aplicado, pero las cifras para los períodos comparativos permanecerán con la base anterior.

Si se usa esta opción, es requerida la revelación de la cantidad por la cual cada elemento de línea del estado financiero es afectado en el período corriente como resultado de la aplicación de la orientación y debe darse una explicación de los cambios importantes entre los resultados reportados según el IFRS (NIIF9 15 y la orientación anterior sobre ingresos ordinarios).

Grupo de recursos para la transición

El IFRS (NIIF) 15 es el primer estándar comprensivo basado en principios sobre los ingresos ordinarios. La orientación anterior según los IFRS (NIIF) era bastante limitada, y la orientación anterior según los US GAAP estaba orientada por reglas, con orientación específica disponible para diferentes industrias. IASB y FASB son conscientes de que, si bien han dedicado una cantidad de tiempo y pensamiento al desarrollo del estándar, surgirán problemas en la medida en que las entidades comiencen a implementar el estándar en la práctica. Como resultado, han conformado un “Grupo de recursos para la transición” conjunto, que tiene la intención de ayudarles a las Juntas a resolver cualquier diversidad en la práctica y abordar los problemas de implementación que surjan. Por consiguiente, las Juntas pueden emitir orientación o interpretaciones adicionales sobre los ingresos ordinarios antes de la fecha efectiva del estándar en el año 2017.

Reflexiones finales y problemas más amplios

La transición hacia el IFRS (NIIF) 15 afectará a todos los negocios, en grados diversos. No obstante, con una fecha efectiva de transición de los períodos que comiencen el 1 de enero de 2017, esto les proporciona a los negocios la oportunidad para considerar de manera cuidadosa los nuevos requerimientos y resolver por adelantado cualesquiera problemas potenciales de contabilidad. Además de esos potenciales problemas de contabilidad, el IFRS (NIIF) 15 tendrá un efecto amplio en los negocios. La siguiente lista resalta aspectos de los negocios que pueden ser afectados por la transición hacia el IFRS (NIIF) 15, si bien no se tiene la intención sea exhaustiva.

- **Sistemas y procesos** – tal y como se observó anteriormente, con el fin de obtener la información requerida para reportar según el IFRS (NIIF) 15, la entidad puede requerir re-diseños o modificaciones a sus sistemas de TI y a sus procesos (e.g., controles internos) de manera más general.
- **Entrenamiento para los empleados** – las entidades deben proporcionar entrenamiento a los empleados afectados por los cambios. Esto incluirá contadores, auditores internos y los responsables por elaborar los contratos con los clientes.
- **Convenios de pago con bancos** – los cambios en los métodos de contabilidad para el reconocimiento de los ingresos ordinarios pueden cambiar la cantidad, oportunidad y presentación de los ingresos ordinarios, con el impacto consecuente en utilidades y activos netos. Esto puede impactar los resultados financieros usados en el cálculo de los acuerdos de pago que la entidad tiene con bancos. Por lo tanto, las entidades deben tener discusiones tempranas con los prestamistas, para establecer si será necesaria la re-negociación de los acuerdos de pago.
- **KPI** – cuando se basen en la cifra reportada de ingresos ordinarios o de utilidades, pueden ser impactados por los cambios. Por lo tanto, la entidad puede querer comenzar a evaluar el impacto que el estándar tiene en las ratios financieras clave y en los indicadores de desempeño clave que puedan ser impactados de manera importante por los cambios, en vista a determinar si se deben ajustar los KPI objetivo. Cuando haya cambios, la entidad también necesitará considerar cómo explicárselos a los inversionistas.
- **Planes de compensación y de bonos** – los bonos pagados a los empleados algunas veces dependen de las cifras logradas de ingresos ordinarios o de utilidades. Los cambios en el reconocimiento de los ingresos ordinarios como resultado del IFRS (NIIF) 15 pueden tener un impacto en la capacidad de los empleados para lograr esas metas, o en la oportunidad del logro de esas metas.
- **Capacidad para pagar dividendos** – en ciertas jurisdicciones, la capacidad para pagar dividendos a los accionistas es impactada por las utilidades reconocidas, lo cual a su vez es afectado por la oportunidad del reconocimiento de los ingresos ordinarios. Cuando este es el caso, las entidades necesitarán determinar si los cambios afectarán de manera importante la oportunidad del reconocimiento de los ingresos ordinarios y de las utilidades y, cuando sea apropiado, comunicar esto a los *stakeholders* y actualizar los planes de negocio.
- **Impuestos** – el perfil de los pagos de efectivo por impuestos, y el reconocimiento del impuesto diferido, podrían ser impactados debido a las diferencias en la oportunidad del reconocimiento de los ingresos ordinarios según el IFRS (NIIF) 15.
- **Stakeholders** – usuarios de los estados financieros tales como la junta de directores, comité de auditoría, analistas, inversionistas, acreedores y accionistas requerirán una explicación de los cambios contenidos en el IFRS (NIIF) 15 con el fin de que entiendan cómo han sido impactados los estados financieros.

Contactos

Oficina global IFRS

Líder global IFRS

Veronica Poole

ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

Centros de excelencia IFRS

Americas

Canada

LATCO

United States

Karen Higgins

Claudio Giaimo

Robert Uhl

ifrs@deloitte.ca

ifrs-LATCO@deloitte.com

iasplus-us@deloitte.com

Asia-Pacific

Australia

China

Japan

Singapore

Anna Crawford

Stephen Taylor

Shinya Iwasaki

Shariq Barmaky

ifrs@deloitte.com.au

ifrs@deloitte.com.hk

ifrs@tohmatu.co.jp

ifrs-sg@deloitte.com

Europe-Africa

Belgium

Denmark

France

Germany

Italy

Thomas Carlier

Jan Peter Larsen

Laurence Rivat

Jens Berger

Massimiliano

Semprini

lfrs-belgium@deloitte.com

ifrs@deloitte.dk

ifrs@deloitte.fr

ifrs@deloitte.de

lfrs-it@deloitte.it

Luxembourg

Netherlands

Russia

South Africa

Spain

United Kingdom

Eddy Termaten

Ralph Ter Hoeven

Michael Raikhman

Nita Ranchod

Cleber Custodio

Elizabeth Chrispin

ifrs@deloitte.lu

ifrs@deloitte.nl

ifrs@deloitte.ru

ifrs@deloitte.co.za

ifrs@deloitte.es

deloitteifrs@deloitte.co.uk

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés de **Implementing IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. A practical guide to implementation issues for the industrial products and services sector**, publicado por Deloitte Touche Tohmatsu Limited – The Creative Studio at Deloitte, London, 2015 - Traducción realizada por Samuel A. Mantilla, asesor de investigación contable de Deloitte & Touche Ltda., Colombia, con la revisión técnica de César Cheng, Socio Director General de Deloitte & Touche Ltda., Colombia.

Esta publicación solamente contiene información general y Deloitte, por medio de esta publicación, no está prestando asesoría o servicios de contabilidad, negocios, finanzas, inversión, legal, impuestos u otros de carácter profesional. Esta publicación no sustituye tales asesoría o servicios, ni debe ser usada como base para cualquier decisión o acción que pueda afectar su negocio. Antes de tomar cualquier decisión o realizar cualquier acción que pueda afectar su negocio, usted debe consultar un asesor profesional calificado.

Deloitte no es responsable por cualquier pérdida tenida por cualquier persona que confíe en esta publicación. Tal y como se usa en este documento, "Deloitte" significa Deloitte LLP y sus subsidiarias. Por favor vea www.deloitte.com/us/about para una descripción detallada de la estructura legal de Deloitte LLP y sus subsidiarias. Ciertos servicios pueden no estar disponibles para atestar clientes según las reglas y regulaciones de la contaduría pública.

Miembro de Deloitte Touche Tohmatsu Limited.